

Urteil vom 13. April 2021, I R 31/18

Kapitalertragsteuererstattung bei beschränkt steuerpflichtiger Kapitalgesellschaft

ECLI:DE:BFH:2021:U.130421.IR31.18.0

BFH I. Senat

EStG § 43 Abs 1 S 3, EStG § 50d Abs 1 S 2, EStG § 50d Abs 1 S 7, EStG § 50d Abs 1 S 8, AO § 170 Abs 2, AO § 171 Abs 15, AO § 169

vorgehend FG Nürnberg, 11. April 2018, Az: 6 K 1390/16

Leitsätze

1. NV: Der Senat hält daran fest, dass die nachträgliche Erstattung einbehaltener und abgeführter Kapitalertragsteuer auf eine analoge Anwendung des § 50d Abs. 1 Satz 2 EStG 2002 gestützt werden kann, wenn die Einbehaltung und Abführung gegen unionsrechtliche Grundfreiheiten verstößt (Festhaltung am Urteil vom 11.01.2012 - I R 25/10, BFHE 236, 318).
2. NV: Für die Geltendmachung des Erstattungsanspruchs sind die Vorschriften der §§ 169 bis 171 AO anzuwenden; für eine analoge Anwendung der Fristenregelungen in § 50d Abs. 1 Satz 7 und 8 EStG 2002 ist kein Raum.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Nürnberg vom 12.04.2018 - 6 K 1390/16 aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Das Begehren der Klägerin und Revisionsbeklagten (Klägerin), einer in Frankreich ansässigen Kapitalgesellschaft in der Rechtsform einer société par actions simplifiée (S.A.S.), ist darauf gerichtet, den im Juni 2002 von ihrer deutschen Tochtergesellschaft, einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH), ausgeschütteten Gewinn unter vollständiger Entlastung von deutscher Kapitalertragsteuer zu beziehen.
- 2 Dieses Begehren verfolgte sie zunächst erfolglos in einem ersten Rechtsstreit. Dieser Rechtsstreit begann mit dem Antrag der Klägerin an das frühere Bundesamt für Finanzen (seit dem 01.01.2006: Bundeszentralamt für Steuern --BZSt--; im Folgenden wird vereinfachend und einheitlich nur noch vom BZSt gesprochen), ihr eine Freistellungsbescheinigung gemäß § 50d Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes in der im Jahr 2002 geltenden Fassung (EStG) zu erteilen. Der Antrag hatte nur zum Teil Erfolg. Das BZSt bescheinigte, dass die GmbH als Schuldnerin der Dividendenzahlung nach dem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung mit der Französischen Republik berechtigt sei, den Steuerabzug für die Kapitalerträge in Höhe von 5 % des Bruttoertrags vorzunehmen.
- 3 Die Klägerin verfolgte ihr Begehren auf vollständige Quellensteuerbefreiung auf dem Klageweg weiter. Das von ihr angerufene Finanzgericht (FG) Köln wies ihre Klage allerdings mit Urteil vom 28.01.2010 - 2 K 4220/03 (juris) ab.
- 4 Der Revision zum Bundesfinanzhof (BFH) blieb der Erfolg versagt (Senatsurteil vom 11.01.2012 - I R 25/10, BFHE 236, 318). Der BFH bestätigte die Auffassung des FG Köln, dass der Klägerin ein Anspruch auf Erteilung einer

Freistellungsbescheinigung gemäß § 50d Abs. 2 EStG im Wesentlichen deshalb nicht zugestanden habe, weil eine S.A.S. im Jahr 2002 --noch-- nicht zum Kreis der von § 43b EStG begünstigten Gesellschaftsformen gehört habe. Die Klägerin habe sich aber zu Recht dagegen gewandt, dass bei ihr --im Gegensatz zu rein inländischen Konstellationen-- durch die abgeltende Wirkung des Quellensteuerabzugs die Kapitalertragsteuer definitiv werde, was gegen die unionsrechtlich verbürgte Kapitalverkehrsfreiheit verstoße. Diese materiell-rechtliche Rüge habe die Klägerin aber nicht mit Erfolg in einem auf Erteilung einer Freistellungsbescheinigung gerichteten Verfahren anbringen können. Vielmehr sei sie gehalten gewesen, den Steuerabzug zunächst hinzunehmen und ihr Begehren in einem auf Erlass eines Freistellungsbescheids gerichteten Verfahren in analoger Anwendung des § 50d Abs. 1 Satz 2 EStG zu verfolgen.

- 5 Die GmbH hatte im Verlauf des (ersten) Rechtsstreits Kapitalertragsteuer in Höhe von 5 % der Gewinnausschüttung angemeldet, einen zunächst dagegen erhobenen Einspruch --unter gewährter Aussetzung der Vollziehung-- mit Schriftsatz vom 22.05.2012 zurückgenommen und schließlich die Kapitalertragsteuer am 05.06.2012 an die Finanzbehörde abgeführt.
- 6 Bereits während des vorstehend beschriebenen Rechtsstreits stellte die Klägerin am 18.06.2010 unter Berufung auf eine analoge Anwendung des § 50d Abs. 1 Satz 2 EStG den Antrag, ihr einen Freistellungsbescheid zu erteilen und die (verbliebene) Kapitalertragsteuer in Höhe von 5 % zu erstatten.
- 7 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) lehnte diesen Antrag ab und wies den Einspruch zurück. Das gegen diese Entscheidung angerufene FG gab der Klage auf Erlass des begehrten Freistellungsbescheids statt (FG Nürnberg, Urteil vom 12.04.2018 - 6 K 1390/16, Entscheidungen der Finanzgerichte 2019, 1095). Es ging dabei zugunsten der Klägerin u.a. davon aus, dass aufgrund der analog anwendbaren Regelung des § 50d Abs. 1 Satz 8 EStG noch keine Festsetzungsverjährung eingetreten sei.
- 8 Mit der vom FG zugelassenen Revision rügt das FA eine Verletzung des materiellen Rechts.
- 9 Es beantragt, das Urteil der Vorinstanz aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 10 Die Klägerin beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 11 Das dem Revisionsverfahren beigetretene Bundesministerium der Finanzen (BMF) hat keinen Antrag gestellt; es unterstützt in der Sache den Standpunkt des FA.

Entscheidungsgründe

II.

- 12 Die Revision des FA ist begründet. Das angegriffene Urteil ist daher aufzuheben und die Klage abzuweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG ist rechtsfehlerhaft davon ausgegangen, dass im Hinblick auf den begehrten Erlass eines Freistellungsbescheids noch keine Festsetzungsverjährung eingetreten war.
- 13 1. Nach der im Streitjahr geltenden Rechtslage ist die Körperschaftsteuer für Kapitalerträge i.S. von § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG, die nach § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG i.V.m. § 31 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) dem Steuerabzug unterliegen, bei einer beschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft durch den Steuerabzug abgegolten. Dividenden, die an Gesellschaften mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union ausgeschüttet werden, werden infolgedessen wirtschaftlich einer höheren Besteuerung unterworfen als Dividenden, die an Gesellschaften mit Sitz in der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) ausgeschüttet werden. Denn Gesellschaften mit Sitz in Deutschland konnten sich im Rahmen der Veranlagung die Kapitalertragsteuer gemäß § 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 EStG auf ihre Steuerschuld anrechnen und gegebenenfalls gemäß § 36 Abs. 4 Satz 2 EStG erstatten lassen.
- 14 Darin liegt nach der Rechtsprechung des Senats ein Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit (Senatsurteil in BFHE 236, 318; zum Anwendungsbereich von Kapitalverkehrs- und Niederlassungsfreiheit vgl. auch Senatsurteil vom 24.07.2018 - I R 75/16, BFHE 262, 502, BStBl II 2019, 806). Bei einem solchen Verstoß kann die nachträgliche Erstattung einbehaltener und abgeführter Kapitalertragsteuer auf eine analoge Anwendung des § 50d Abs. 1 Satz 2 EStG gestützt werden. Der Gläubiger von Kapitalerträgen kann somit außerhalb des unmittelbaren Anwendungsbereichs dieser Norm einen Erstattungsanspruch mit der Begründung geltend machen, dass das Unionsrecht die völlige Entlastung von einbehaltener und abgeführter Kapitalertragsteuer gebiete. Über den Antrag

auf Erlass eines Freistellungsbescheids hat allerdings nicht --wie im unmittelbaren Anwendungsbereich des § 50d Abs. 1 EStG-- das BZSt, sondern die örtlich und sachlich zuständige Finanzbehörde --im Streitfall das FA-- zu entscheiden (vgl. Senatsurteil in BFHE 236, 318).

- 15** Der Senat hält an dieser Rechtsprechung nach erneuter Prüfung --ungeachtet der Einwendungen des FA und des beigetretenen BMF-- fest.
- 16** 2. Die Reichweite des vom Senat gezogenen Analogieschlusses erstreckt sich allerdings entgegen der vom FG in der angegriffenen Entscheidung vertretenen Auffassung nicht auf die in § 50d Abs. 1 Satz 7 und 8 EStG enthaltenen Fristenregelungen. Der Senat folgt vielmehr der im Schrifttum vertretenen Meinung (z.B. Gosch in Kirchhof/Seer, EStG, 20. Aufl., § 50d Rz 11a; Patzner/Nagler, GmbH-Rundschau 2012, 597; Schnitger, Der Betrieb --DB-- 2012, 305; Wiese/Strahl, Deutsches Steuerrecht 2012, 1426; wohl auch Grieser/Faller, DB 2012, 1296), wonach im Ergebnis die allgemeinen Regelungen der Abgabenordnung (AO) zur Anwendung zu bringen sind.
- 17** a) Für den auf der Grundlage einer analogen Anwendung des § 50d Abs. 1 Satz 2 EStG zu erwirkenden Freistellungsbescheid (Senatsurteil vom 22.04.2009 - I R 53/07, BFHE 224, 556, zur Erforderlichkeit eines Freistellungsbescheids für die Erstattung der Kapitalertragsteuer) gelten die Vorschriften über die Festsetzungsverjährung gemäß §§ 169 bis 171 AO. Denn der Freistellungsbescheid i.S. des § 155 Abs. 1 Satz 3 AO steht einem Steuerbescheid gleich und diese Gleichstellung bezieht sich insbesondere auch auf die Anwendung der für den Erlass oder die Änderung von Steuerbescheiden geltenden Verjährungsregelungen (Senatsbeschluss vom 12.10.1995 - I B 65/95, BFH/NV 1996, 377; Senatsurteil vom 11.10.2000 - I R 34/99, BFHE 193, 336, BStBl II 2001, 291; Banniza in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 169 AO Rz 6; Klein/Rüsken, AO, 15. Aufl., § 169 Rz 9).
- 18** b) Die Anwendung der §§ 169 bis 171 AO wird durch die Sonderregelungen in § 50d Abs. 1 Satz 7 und 8 EStG nicht verdrängt.
- 19** aa) Unmittelbar anwendbar sind diese Sonderregelungen ohnehin nicht, weil sie nur für die in § 50d Abs. 1 Satz 1 EStG ausdrücklich geregelten Situationen gelten.
- 20** bb) Der vom Senat in seinem Urteil in BFHE 236, 318 vorgenommene Analogieschluss betrifft "nur" den allgemeinen Rechtsgedanken, nicht aber die tatbestandlichen Voraussetzungen des § 50d Abs. 1 EStG im Einzelnen und insbesondere auch nicht die dort enthaltenen verfahrensrechtlichen Fristbestimmungen (vgl. z.B. Gosch, a.a.O.). Das folgt unmittelbar aus den Ausführungen des Senats, wonach die Klägerin als Steuerausländerin nicht anders als ein Steuerinländer gehalten ist, den Steuerabzug zunächst hinzunehmen, und ihr --auf das Unionsrecht gestützte materiell-rechtliche-- Begehren sodann im Rahmen eines auf Erlass eines Freistellungsbescheids i.S. des § 155 Abs. 1 Satz 3 AO gerichteten (nachträglichen) Erstattungsverfahrens durchzusetzen. Die vom Senat angenommene Rechtsähnlichkeit hat damit die vergleichbare Situation des Inländers im Blick, der den Steuerabzug --ungeachtet der materiell-rechtlichen Steuerfreiheit der Dividendenzahlung gemäß § 8b KStG-- ebenfalls zunächst hinnehmen muss (§ 43 Abs. 1 Satz 3 EStG) und sodann auf das nachträgliche Veranlagungsverfahren verwiesen wird. In dieser vom Senat als maßgeblich angesehenen Vergleichsperspektive (Vergleich des Steuerausländers mit dem Steuerinländer und nicht mit einem anderen beschränkt Steuerpflichtigen) fehlt es indes schon an der für eine analoge Anwendung der Regelungen in § 50d Abs. 1 Satz 7 und 8 EStG erforderlichen Regelungslücke. Denn die Abgabenordnung hält als Rahmengesetz in §§ 169 bis 171 AO Verjährungsregelungen für Freistellungsbescheide bereit, die mangels entgegenstehender einzelsteuergesetzlicher Bestimmungen unmittelbar gelten.
- 21** cc) Mit der Anwendung dieser Regelungen wird der vom Senat festgestellten Unionsrechtslage auch in verfahrensrechtlicher Hinsicht vollständig Rechnung getragen. Insbesondere werden sowohl der Effektivitätsgrundsatz als auch das Äquivalenzprinzip gewahrt, die nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union bei der Ausgestaltung des Verfahrensrechts zu beachten sind (vgl. z.B. Senatsurteil vom 14.11.2018 - I R 47/16, BFHE 263, 393, BStBl II 2019, 419, m.w.N.) mit der Folge, dass die Mitgliedstaaten die Rechtsschutzmöglichkeiten --z.B. verfahrensrechtliche Fristen, die zur Durchsetzung des Unionsrechts einzuhalten sind-- nicht ungünstiger ausgestalten dürfen als in den nur das innerstaatliche Recht betreffenden Verfahren. Denn wie bei Inländern ist die Erstattung der inländischen Quellensteuer für die vom Unionsrechtsverstoß betroffenen ausländischen Dividendenempfänger nur in den zeitlichen Grenzen der §§ 169 bis 171 AO erreichbar.
- 22** 3. Bei Anwendung der §§ 169 bis 171 AO war die Entscheidung des FA, den Erlass eines Freistellungsbescheids abzulehnen, rechtmäßig.
- 23** a) Selbst wenn im Streitfall zugunsten der Klägerin aus unionsrechtlichen Gründen die maximale Anlaufhemmung

von drei Jahren gemäß § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO zu beachten wäre, ist für die Erstattung der Kapitalertragsteuer auf die in 2002 zugeflossene Gewinnausschüttung mit Ablauf des 31.12.2009 Festsetzungsverjährung eingetreten (§ 44 Abs. 1 Satz 2, Abs. 2 EStG i.V.m. § 170 Abs. 1 AO; zur Berechnung vgl. Senatsurteil vom 29.01.2003 - I R 10/02, BFHE 202, 1, BStBl II 2003, 687). Der Erstattungsantrag der Klägerin, der grundsätzlich geeignet wäre, i.S. des § 171 Abs. 3 AO eine Ablaufhemmung herbeizuführen, wurde im Juni 2010 und damit nach dem Erlöschen des Erstattungsanspruchs (§ 47 AO) gestellt.

- 24** b) Das Eingreifen anderer Hemmungstatbestände hat das FG rechtsfehlerfrei verneint; insbesondere kommt § 171 Abs. 15 AO der Klägerin wegen der zeitlichen Anwendungsbestimmung in Art. 97 § 10 Abs. 11 des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung nicht zugute. Denn die gegenüber der steuerentrichtungspflichtigen inländischen Tochtergesellschaft geltende Festsetzungsfrist war mit Rücknahme des von ihr eingelegten Einspruchs gegen die Kapitalertragsteueranmeldung im Mai 2012 abgelaufen (vgl. allgemein Klein/Rüsken, a.a.O., § 171 Rz 35). Maßgeblicher Stichtag für die Anwendung des § 171 Abs. 15 AO ist aber der 30.06.2013. Für die Zeit vor dem Inkrafttreten des § 171 Abs. 15 AO bleibt es bei den Maßgaben der ständigen Rechtsprechung, wonach die Verjährungsfristen gegen den Steuerentrichtungspflichtigen und gegen den Steuerschuldner unabhängig voneinander laufen und das Eingreifen von Hemmungstatbeständen für beide Gruppen von Steuerpflichtigen jeweils gesondert zu prüfen ist (vgl. BFH-Urteile vom 24.04.1979 - VIII R 64/77, BFHE 128, 139, BStBl II 1979, 744; vom 15.12.1989 - VI R 151/86, BFHE 159, 296, BStBl II 1990, 526; BFH-Beschluss vom 17.03.2016 - VI R 3/15, BFH/NV 2016, 994).

- 25** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de